

# Taxeringsrevisors och taxeringsintendents skyldigheter i belysning av ett JO-ärende

*Av kammarrättsrådet Jan Sundin*

Det är mycket sällsynt att JO föranstaltar om åtal mot en befattningshavare inom taxeringsväsendet. Inte heller är det vanligt att JO – utan samband med åtal – diskuterar frågan om de skyldigheter, som åvilar det allmännas företrädare eller denne underställd personal.

I årets ämbetsberättelse<sup>1</sup> förekommer ett ärende, när denna fråga berörs. JO föranstaltade om åtal mot en taxeringsrevisor och en taxeringsintendent för att de i samband med en taxeringsrevision inte kontrollerat riktigheten av promemorian vid revisionen innan denna lades till grund för yrkande om eftertaxering. Mot taxeringsintendenten gällde åtalet även underlåtenhet att lämna prövningsnämnden erforderliga upplysningar. Tingsrätten ogillade åtalet och JO överklagade inte till hovrätten. Det oaktat är ärendet av stort intresse i första hand för alla som fullgör taxeringsintendents funktion samt för revisionspersonalen. Även för den stora allmänheten är ärendet utan tvivel av intresse.

Från JO:s ämbetsberättelse kan man inhämta i huvudsak följande.

En skattskyldig, H, som drev rörelse (lastbilsåkeri och oljeförsäljning), redovisade i sina deklARATIONER för 1967 och 1968 cirka 30.000 kr respektive 40.000 kr. DeklARATIONERNA godtogs av taxeringsnämnden.

I september 1969 fick förste länsassistenten P i uppdrag att göra taxeringsrevision hos H.

P började sitt arbete med att sända ut förfrågningar till personer, som vid ett eller flera tillfällen betalt över postgiro till H. Dessa personer – det rörde sig om 865 stycken – anmanades av P att lämna uppgift om samtliga betalningar till H under åren 1964–1969. P fick svar från 613 av de anmanade. Omkring 300 av svaren – som omfattade ungefär 1.200 poster – innehöll preciserade uppgifter om inköp under åren 1966 och 1967.

I maj 1970 var P färdig med sin revisionspromemoria, som omfattade räkenskapsåren 1964–1967. Han redogjorde för vad som kommit fram vid revisionen. För åren 1964 och 1965 – under dessa år hade ingen enda kontantbetalning bokförts, endast inbetalningar över postgiro – ansåg sig P kunna konstatera att räkenskaperna var

---

<sup>1</sup> Sid 448 off.

mycket bristfälliga; för 1964 enligt P så bristfälliga att de inte kunde läggas till grund för H:s taxering. Vad som var relevant i JO-ärendet och i åtalsmålet var emellertid H:s räkenskaper för åren 1966 och 1967.

Beträffande räkenskapsåret 1966 anförde P i promemorian:

”H har detta år haft en annan räkenskapsförare och deklara-tionsmedhjälpare, nämligen X Bokföringsbyrå som innehas av kamrer S. I samband härmed har man övergått till ett annat bokföringssystem. I deklara-tionshänseende har rörelsen börjat redovisas på formulär nr 8 a i stället för nr 7 a. Dessa tre förhållanden synes ha medverkat till att kontantposter kommit att bokföras från och med detta år, dock icke alla. Icke bokförda poster framgå av vid denna promemoria fogad bilaga nr 3. De uppgå till ett belopp av inalles 6 158 kronor 41 öre. Inkomstverifikationerna utgöres från och med detta år av nummerade kopior av utsända fakturor eller nummerade följesedlar, på vilka postgiro- och bankgirotalonger i förekommande fall förts. Då fakturor och följesedlar bokförts å betalningsdagen, förekomma de icke i nummerföljd i allegat-pärmen. Det har ännu icke undersökts huruvida samtliga nummer är representerade.

Sammanfattning för räkenskapsåret 1966.

Då ovan påtalade fel äro nog så allvarliga och då utredningen av skäl som tidigare framhållits är ofullständig bör nettointäkten av rörelsen även vid 1967 års taxering bedömas skönsmässigt till väsentligt högre belopp än som deklarerats.”

Beträffande räkenskapsåret 1967 anförde P:

”Även detta år har en del kontantposter undgått bokföring. Dessa framgå av bilaga nr 4 och uppgå sammanlagt till ett belopp av 5 443 kronor 63 öre. Det synes även vid 1968 års taxering skäligt att beräkna nettointäkten efter skön till väsentligt högre belopp än vad deklara-tionen visar.”

I slutet av juni 1970 kom H in med erinringar över revisionspromemorian. H upp-gav att han med hjälp av en annan revisor, L, granskat innehållet i promemorian beträffande räkenskapsåren 1966 och 1967 och funnit att denna hade sådana brister att den inte kunde läggas till grund för bedömning av H:s taxeringar. H menade att omkring hälften av de påtalade posterna i själva verket var bokförda. Vidare framhöll H att en felkälla kunnat vara att han i vissa av fallen utfört transporten av olja till kunderna men ej stått för försäljningen. H gick igenom de påstådda felaktig-heterna post för post och redogjorde för sin uppfattning i saken. Av denna redogö-relse framgick – bortsett från vissa relativt små beloppsmässiga differenser o d – sam-manfattningsvis följande:

	1966	1967
I revisionspromemorian påtalade undan- dragna inbetalningar . . . . .	25 på sammanlagt 6 158	20 på sammanlagt 5 443
H:s uppfattning:		
Inbetalningar som han bokfört . . . . .	11 på sammanlagt 3 208	11 på sammanlagt 2 853
Intäkter som H ej uppburit . . . . .	12 på sammanlagt 2 847	11 på sammanlagt 2 166
Vitsordade fel . . . . .	2 på sammanlagt 103	—
Ej uppgift . . . . .	—	1 på sammanlagt 424
	25 på sammanlagt 6 158	20 på sammanlagt 5 443

Med anledning av H:s erinringar upprättade P den 29 juni 1970 en tilläggspro-memoria. I denna som inte sändes till H sade P:

”H har åter bytt bokföringsbyrå och denna gång sökt sig ända till L i X län för att finna lämplig medhjälpare. Denna skulle enligt påminnelserna ha kontaktat vissa personer, som enligt tidigare upprättad revisionspromemoria gjort gällande, att de under åren 1966 och 1967 gjort utbetalningar till H för eldningsolja. Förenämnda av medhjälparen företagna undersökning be-  
tvivlas. Den har i varje fall inte verifierats. Däremot kan undertecknad för vederbörande taxeringsintendent och Prövningsnämnden uppvisa det material, baserat på frågor jämlikt 39 § 1 mom. taxeringsförordningen, som ligger till grund för promemorian. Dessutom är det möjligt att beträffande räkenskapsåren 1966 och 1967 företaga ytterligare en utredning, nämligen undersöka vilka fakturor som saknas. Dessa har nämligen numrerats från och med den 1 januari 1966. Räkenskaperna måste då ånyo införas. H:s medhjälpare har icke alls undersökt räkenskapsåren 1964 och 1965. Och det kan man förstå. Inga kontantposter har över huvud taget bokförts dessa båda år. I detta sammanhang bör framhållas att H år 1965 granskats av Kontrollstyrelsen beträffande brännolja. Han fick då i efterhand inbetala 28 200 kronor i skatt och blev dessutom åtalad.

Vad H i inkomna påminnelser anfört anser undertecknad icke på någon punkt vara av beskaffenhet att böra föranleda ändring av tidigare upprättad promemoria. H bör därför varje år taxeras efter skön till avsevärt högre belopp än som deklarerats”.

I september 1970 yrkade dåvarande taxeringsintendenten R bl a att H skulle eftertaxeras för ettvarvt av åren 1967 och 1968 för 10 000 kr. Som stöd för yrkandet anförde R:

”Vid taxeringsrevision av 1966 (1967) års räkenskaper för den av H drivna rörelsen, avseende åkeri samt försäljning av eldningsolja och koks har framkommit, att vissa intäktsposter inte torde ha bokförts. Så långt kontroll vid revision kunnat ske har de utelämnade intäkterna beräknats till 6 158 kr (5 443 kr). I erinringar mot innehållet i revisionspromemorian har H hävdade att vissa av de nämnda intäkterna inte skulle avsett hans rörelse; han skulle endast ha utfört själva transporten men däremot inte ha levererat de sålda varorna samt skulle betalningarna ha skett till säljarna av varorna. H har vidare anfört att han haft kontakt med en del av de personer som enligt revisionspromemorian skulle ha gjort inbetalningar till honom samt att dessa personer därvid för honom förnekade att de gjort inbetalningar till honom.

H har inte på något sätt styrkt vad han anfört i sina erinringar. Mot hans invändningar står det skriftliga material som införskaffats vid revisionen. Enligt min mening bör H:s erinringar inte förtjäna tilltro. Det kan inte uteslutas att även andra inbetalningar förblivit obokade än de som hittats vid revisionen. För egen del anser jag att det finns fog anta att de i räkenskaperna och därmed i deklARATIONEN icke redovisade intäkterna uppgått till åtminstone 10 000 kr”.

I oktober 1970 yttrade sig H:s ombud, L över R:s framställning om eftertaxering. L hävdade att revisionspromemorian nästan uteslutande innehöll felaktigheter. Han sade att han gjort en mycket noggrann och dyrbar utredning samt att denna gett vid handen att en mängd inbetalningar tagits med i promemorian såsom erlagda till H trots att denne inte haft med saken att göra. L bifogade ett stort antal fotokopior av fakturor m m till styrkande av de tidigare lämnade uppgifterna. Av detta framgick bl a namn och adress på de rörelseidkare som H i promemorian påstått ha underlåtit att deklarerera. Vidare syntes framgå att H numera vidgick att han utelämnat tre poster år 1966 och en post år 1967.

H:s yttrande föranledde R och P att gemensamt gå igenom de tveksamma posterna för åren 1966 och 1967. De kunde vid denna nya granskning identifiera 16 av de 25 posterna som bokförda eller som avseende annan person än H. Motsvarande gällde i fråga om 1967 års räkenskaper 17 av de 20 påtalade posterna. Summan av de återstående – 9 respektive 3 – uppgick till 2 128 kr respektive 954 kr. Någon samman-

räkning av beloppen gjordes dock inte på detta stadium utan först sedan saken dragits inför JO.

Av intresse redan på detta stadium är att JO – sedan saken dragits inför honom – gjorde en genomgång av materialet och kom till resultatet, att antalet poster som H slutligen vidgått var för 1966 3 till ett sammanlagt belopp av 392 kr och för år 1967 en till 424 kr. Alla andra avsåg enligt JO poster där betalning skett till annan än H, poster som tydligen till sist kunnat återfinnas som bokförda hos H, samt poster där det var ovisst om betalning influiter till H eller om de verkligen helt eller delvis utlämnats i bokföringen.

I ett genmäle den 6 november 1970 sade R :

”I anledning av H:s erinringar har ytterligare granskning skett beträffande inkomstären 1966 och 1967. Många av de i bilagorna 3 och 4 till revisionspromemorian angivna posterna har numera kunnat återfinnas såsom bokförda. Så är emellertid inte fallet med samtliga poster. På grund av det anförda nedsätter jag mitt yrkande med 5 000 kr till likaledes 5 000 kr för ettvarvt av taxeringsåren 1967 och 1968 – –”.

Sedan ytterligare skriftväxling ägt rum avgjorde prövningsnämnden målen den 29 december 1970, varvid nämnden eftertaxerade H med 5 000 kr för ettvarvt av åren 1967 och 1968.

JO Lundvik uppdrog åt en av sina föredragande att åtala P och R i enlighet med en av Lundvik författad åtalsinstruktion, i vilken lämnades i huvudsak följande gärningsbeskrivningar.

#### **Gärningsbeskrivning för P**

P:s promemoria i maj 1970 var beträffande åren 1966 och 1967 behäftad med allvarliga felaktigheter. H riktade i sina erinringar i juni 1970 ”stark och preciserad” kritik mot innehållet i promemorian. Trots att P måste ha varit medveten om att promemorian kunnat innehålla oriktiga uppgifter har han underlåtit att kontrollera H:s uppgifter. I tilläggspromemorian i juni 1970 har P blott konstaterat att H:s utredning ”betvivlas”. Därjämte har P i samma promemoria fällt flera insinuanta och i sammanhanget irrelevanta anmärkningar rörande H:s val av medhjälpare och kvaliteten på H:s bokföring tidigare år m. m. Genom sin underlåtenhet att kontrollera riktigheten av H:s erinringar och genom utformningen av tilläggspromemorian har P åsidosatt vad som ålegat honom i tjänsten.

#### **Gärningsbeskrivning för R**

1. R har i september 1970 hos prövningsnämnden yrkat eftertaxering av H med 10 000 kr för ettvarvt av åren 1967 och 1968. Såsom grund för yrkandena har R – under hänvisning till P:s promemoria – uppgett att H i räkenskaperna för 1966 och 1967 utlämnat intäkter på sammanlagt 6 158 kr respektive 5 443 kr. H hade dessförinnan framfört allvarliga och preciserade anmärkningar mot promemorian. R har – innan han yrkade eftertaxering – inte föranstaltat om någon som helst kontroll av H:s uppgifter. Trots detta har R i yrkandena anført att de av H lämnade uppgif-

terna inte förtjänade tilltro. R har härigenom åsidosatt vad som ålegat honom i tjänsten.

2. I ett genmäle till prövningsnämnden i november 1970 har R nedsatt sina yrkanden med 5 000 kr. Dessförinnan hade – i anledning av H:s erinringar i oktober 1970 – R och P företagit viss kontroll av uppgifterna i promemorian. Denna kontroll gav vid handen att anmärkningarna måste frånfallas i 16 av 25 fall för 1966 och i 17 av 20 fall för 1967. Trots detta lämnade R i sitt genmäle inte närmare upplysning om resultatet av kontrollen. Han angav sålunda inte vilka av de påtalade posterna som visats vara bokförda. Ej heller framhöll han att det i flera fall klart konstaterats att poster som omtalats i promemorian ej gällde betalning till H. R:s underlåtenhet att lämna erforderliga upplysningar har försvårat H:s processföring och kunnat vilseleda prövningsnämnden. R har genom sitt förfarande åsidosatt vad som ålegat honom i tjänsten.

Tingsrätten ogillade som tidigare sagts åtalet.

Vid bedömningen av vad i målet lagts P till last anförde tingsrätten bl a följande.

Något åsidosättande av direkt uttalad författningsbestämmelse har P ej gjort sig skyldig till. Det återstår att avgöra, huruvida han handlat i strid med den allmänna förvaltningsrättsliga grundsatsen om kommunikation. Ett beslut, som går den enskilde emot, får inte grundas på annat material än sådant, som denne tagit del av. Härom handlar det emellertid ej, eftersom detta material redan varit för H tillgängligt i samband med revisionspromemorian. Men när nu riktigheten av detta material attackerats, uppstår fråga om underlåtenhet från P:s sida.

Det genom taxeringsrevisionen framskaffade materialet skall efter taxeringsintendentens yrkande om eftertaxering leda fram till ett beslut av prövningsnämnden, vilket beslut kan vara till den skattskyldiges nackdel. Har då beslutet grundats på genom utredningen framkomna oriktiga uppgifter, innebär ju detta en rättsförlust för den skattskyldige. Det måste ju därför för utredningsmannen vara angeläget att så icke sker.

Att genom en förfågan hos revisorn L begära ett ytterligare klagörande kan ej anses innebära någon avsevärd arbetsbelastning. Att så likväl ej skett måste ses mot bakgrunden av P:s tidigare erfarenheter av H. P:s upprepade försök att under revisionens första hälft etablera samarbete med H och dennes dåvarande revisor hade ej lyckats. Bokföringen för räkenskapsåren 1964 och 1965 hade gett berättigad anledning att betvivla riktigheten även hos de båda följande räkenskapsåren. P uppfattade sitt eget material som godtagbart och L:s påståenden var ej verifierade. Han menade sig därför på goda grunder kunna betvivla L:s uppgifter.

Tingsrätten vill härvid även uppmärksamma, att P efter H:s senare erinringar i oktober 1970 tillsammans med R gjorde en kontroll, som i sin tur medförde en betydande sänkning av R:s yrkanden till prövningsnämnden om eftertaxering. Sett i detta sammanhang framstår underlåtenheten av den ifrågasatta första kontrollen icke så allvarlig, som åklagaren velat göra gällande.

På grund av vad sålunda anförts finner tingsrätten väl att viss försummelse ligger P till last genom att ej efter H:s första erinringar vidtaga kontrollåtgärder. Med hänsyn till den sedermera företagna kontrollen samt vad P själv till sitt fredande från ansvar anför – och härvid icke minst H:s tidigare visade brist på samarbetsvilja –, finner tingsrätten att P icke genom denna uraktlåtna första kontrollen och ej heller genom sitt yttrande om att utredningen ”betvivlas” gjort sig förfallen till ansvar för tjänstefel.

Återstår att bedöma P:s utformning av tilläggspromemorian. Det gäller här *dels* yttrandet ”H har åter bytt bokföringsbyrå och denna gång sökt sig ända till L i X län för att finna lämplig medhjälpare”, *dels ock* vad som påstås om ”kvaliteten på H:s bokföring tidigare år m m.” Enligt tingsrättens uppfattning handlar det här om en fullt tillåten måhända polemisk utform-

ning i en kontradiktorisk process, där motparten ingalunda varit särskilt omsorgfull i ordvalet. Tingsrätten finner vad här förekommit ej vara av beskaffenhet att läggas P till last i åtalet hänseende.

Vid bedömningen av vad i målet lagts R till last anförde tingsrätten bl a följande.

Något åsidosättande av direkt uttalad författningsbestämmelse har R ej gjort sig skyldig till. Vid bedömning av huruvida han handlat i strid mot den allmänna förvaltningsrättsliga grundsatsen om kommunikation hänvisas till vad ovan anförts angående åtalet mot P. Även om viss försummelse må kunna läggas R till last, så framstår – sett i sammanhang med den tillsammans med P sedermera vidtagna kontrollen – lika litet som beträffande P underlåtenheten så allvarlig, som gjorts gällande.

Tingsrätten anser vidare, att R på av honom anförda skäl haft fog för sin uppfattning, att de av H lämnade uppgifterna icke förtjänade tilltro.

Beträffande slutligen vad som lägges R till last i samband med hans genmäle den 6 november 1970 vill tingsrätten anförda följande.

Det material, varpå R hade att grunda sina yrkanden om eftertaxering, gav ej en hundra-procentig möjlighet att i exakta siffror angiva ett visst belopp. Den föregångna taxeringsrevisionen hade lämnat 71 procent svar på framställda anmaningar. Detta förhållande i samband med resultatet av svaren berättigade enligt tingsrättens mening R att yrka skönstaxering. Med utgångspunkt från hans förklarliga tilltro till det inkomna materialet och – som tingsrätten funnit – berättigade misstro till H:s första erinringar innebär att anledning till erinran saknas mot R:s tidigare yrkanden.

Såsom av doktrinen framgår vilar en hård bevisbörda på taxeringsintendenten vid eftertaxering. Kan han ej genomföra sin uppgift härvidlag, skall hans talan ogillas. Mot R:s egen uppfattning anser tingsrätten, att av en taxeringsintendent åberopade grundläggande fakta böra vara så exakta som möjligt för en skönsmässig bedömning. R:s nedskrivning av sina yrkanden får emellertid anses godtagbar. Ytterligare bemötanden skulle enligt R:s egen bedömning ej ha kunnat påverka hans slutliga yrkanden.

Tingsrätten finner det i hög grad osannolikt, att prövningsnämnden med hänsyn till vad ovan antecknats angående dess kompetens och tillgång till erforderligt material – häri också ingående av åklagaren vid huvudförhandlingen ingivna uppställningar – för sin bedömning skulle ha låtit sig vilseledas av vad R i ärendet anför.

Med hänsyn härtill samt till vad R i övrigt till sitt fredande från ansvar anför, finner tingsrätten R:s underlåtenhet att lämna ifrågasatta detaljerade upplysningar icke vara av beskaffenhet att försvåra H:s processföring eller kunnat vilseleda prövningsnämnden.

Detta JO-ärende kan ge anledning till åtskilliga reflektioner. Det är tydligt, att JO sett synnerligen allvarligt på handläggningen av de båda taxeringsmålen; eljest skulle han inte ha föranstaltat om åtal.

Vad som är intressant är att JO refererat detta ärende i ämbetsberättelsen trots att hans talan ogillades. Anta att JO underlåtit att väcka åtal och i stället nöjt sig med att mot de båda befattningshavarna rikta i huvudsak den kritik, som han framförde i sin åtalsinstruktion. Man kan anta att de två taxeringsfunktionärerna i så fall för all framtid stämplats som slarviga och nonchalanta samt utrustade med en god portion dåligt omdöme. I stället kan de nu hänvisa till tingsrättens frikännande dom, deras anseende och heder har räddats genom domen. JO kan nu inte med framgång hävda att de krav han ställer på taxeringsfunktionärer är odiskutabla. Det kan därför vara vanskligt att av JO-ärendet dra några säkra slutsatser om hur en taxeringsrevisor eller en taxeringsintendent bör uppträda.

Man kan möjligen förmoda att JO menar att de krav som han ställer på en taxeringsrevisor och en taxeringsintendent – såsom dessa krav kommit till utformning i JO:s utförliga åtalsinstruktion – är allmängiltiga och att tingsrätten frikänt de två befattningshavarna av speciella skäl. Det kan vara av intresse att något beröra de av JO uppställda kraven i belysning av tingsrättens dom.

Vad först angår P som var ansvarig för taxeringsrevisionen framgår av domen, att denne hade endast några års erfarenhet av taxeringsrevision: först år 1966 hade han börjat syssla med sådant arbete. Synbarligen gick han till verket med en mycket stor ambition när det gällde att revidera H:s räkenskaper. Mycket snabbt fick P den erfarenheten, att det var svårt att etablera samarbete med den skattskyldige, ett förhållande som alltid försvårar revisionsarbetet och som dessutom kan vara ägnat att försätta revisorn i mer eller mindre starkt motsatsförhållande till den skattskyldige. Särskilt märker man detta hos unga ambitiösa revisorer. Därtill kom att H:s bokföring för räkenskapsåren 1964 och 1965 torde ha gett P berättigad anledning att betvivla riktigheten även hos de båda följande åren.

JO anser att P tagit med allvarliga felaktigheter i sin första revisionspromemoria. Man får den uppfattningen att detta är fallet. JO anser emellertid inte detta förhållande så allvarligt, att det bör läggas P till last som straffbar gärning. Man kan gissa, att JO menar att P inte med avsikt eller av grov försummelse tagit med felaktigheterna utan att detta skett av oförstånd eller mer eller mindre förlåtligt slarv. Därav kan väl den slutsatsen dras, att det inte är straffbart att i en revisionspromemoria ta med oavsiktliga fel, åtminstone inte om det är fråga om mänskliga fel. Har felen däremot tagits med av grövre försummelse eller med avsikt kan det bli fråga om straffbar gärning. Samma torde enligt JO bli fallet, om revisorn med avsikt eller av grov oaktsamhet förtiger omständigheter som talar till den skattskyldiges fördel.

Vad som JO lade P till last var i stället att P – sedan H riktat enligt JO:s mening stark och preciserad kritik mot innehållet i revisionspromemorian – underlät att kontrollera H:s uppgifter, något som enligt JO kunde vara ägnat att försvåra H:s processföring samt medföra risk för ett materiellt oriktigt taxeringsresultat. P har endast nöjt sig med att konstatera att H:s utredning ”bevivlas”, trots att P måste ha varit medveten om att promemorian kunnat innehålla oriktigheter.

Tingsrätten anser i likhet med JO att P bort vidta vissa kontrollåtgärder efter H:s första erinringar. Viss försummelse ligger enligt tingsrätten P till last i detta avseende. Tingsrätten anser dock inte – på skäl som anförs i domen – denna underlåtenhet så allvarlig att P gjort sig förfallen till tjänstefel.

En sidofråga beträffande P är om en taxeringsrevisor bör i samband med en taxeringsrevision uttala sig som P gjort om H:s byte av bokföringsbyrå och om kvaliteten på H:s bokföring tidigare år. JO hävdade att P genom att fälla dessa anmärkningar gjort sig förfallen till ansvar för tjänstefel. Det är intressant att notera, att tingsrätten inte alls delade JO:s uppfattning på denna punkt. Det är anmärkningsvärt att tingsrätten går så långt att den betecknar P:s anmärkningar som en fullt tillåten utformning i en kontradiktorisk process.

Vad därefter angår R som förde det allmännas talan som taxeringsintendent vill JO inskräpa flera förhållanden. JO torde mena – han säger dock inte detta – att en taxeringsintendent i taxeringsprocessen intar på sätt och vis samma ställning som en åklagare gör i brottmålsprocessen. Taxeringsintendenten bör i likhet med åklagaren söka se till att utredningen blir så fullständig som möjligt och han får inte åberopa uppgifter som han vet är osanna; inte heller får han förtiga fakta som han vet är av betydelse för målet. Detta är på sätt och vis självklarheter. JO har inte heller gjort gällande att R brutit mot dessa principer.

Vad JO riktar kritik mot när det gäller R är att denne enligt JO underlåtit att klart redovisa sina ställningstaganden i taxeringsmålet. Detta är något som normalt måste krävas av en taxeringsintendent. Om en skattskyldig kommer med vissa uppgifter, måste intendenten uttryckligen ta ställning till huruvida han godtar dem eller inte. Enligt JO kan en intendent som underlåter att göra detta göra sig skyldig till en passivitet som är brottslig: den kan medföra att den skattskyldige åsamkas onödiga kostnader – hans processföring försvåras – ja, den kan till och med medföra att den dömande instansen blir vilseledd.

Lika allvarligt som JO sett på R:s passivitet har inte tingsrätten bedömt frågan. Viss försummelse ligger enligt tingsrätten R till last när det gäller underlåtenheten att efter H:s första erinringar vidta kontrollåtgärder, men domstolen bedömer inte denna försummelse som tjänstefel. Inte heller anser tingsrätten att R försvårat H:s processföring eller vilselett prövningsnämnden genom sin underlåtenhet att i sitt genmäle i november 1970 lämna detaljerade upplysningar.

När det gäller dessa frågor kan det vara svårt att uppställa några allmängiltiga regler. Man kan hålla med JO om att det är en skyldighet för en taxeringsintendent att klart redovisa sitt ställningstagande till alla uppgifter som lämnas av motparten. Men det inträffar inte sällan i taxeringsprocessen, att en skattskyldig vinner ett mål på den grund att hans uppgifter inte bestritts av intendenten. Kan man i så fall döma den sistnämnde för tjänstefel? I många fall torde man vara benägen att besvara den frågan nekande.

En speciell fråga är om en taxeringsintendent genom sitt uppträdande i processen kan vilseleda den dömande instansen. Något sådant kan mycket väl tänkas. Anta att en taxeringsintendent åberopar innehållet i en revisionspromemoria och att intendenten är medveten om att promemorian innehåller flera felaktigheter. Intendenten vet också – med sin kännedom om den skattskyldige – att denne inte kommer att bemöta de oriktiga uppgifterna. I ett dylikt fall kan intendenten otvivelaktigt sägas vilseleda den dömande instansen. Man kan dock utgå från att ingen taxeringsintendent vill göra sig skyldig till någonting sådant.

En helt annan fråga är om taxeringsintendenten kan göras ansvarig för att den dömande instansen inte sätter sig in i målet tillräckligt. Denna fråga kan givetvis besvaras med att en intendent inte har något ansvar för den dömande instansens verksamhet.

Slutligen några allmänna reflektioner i anslutning till det anförda.

I detta fall var det fråga om en skattskyldig, som med anmärkningsvärd energi – och med all säkerhet även med dryga kostnader – försvarade sin rätt. Var och en med erfarenhet av taxeringsarbete på länsstadiet torde ha gjort den erfarenheten, att det är förhållandevis ovanligt att de skattskyldiga försvarar sig med sådan kraft som i det aktuella fallet. I stor utsträckning förekommer att skattskyldiga – sedan taxeringsrevision utförts – antingen förhåller sig helt passiva eller också kommer med allmänt hållna bemötanden som lätt kan viftas bort av det allmännas representant. Man kan gissa, att detta förhållande har sin grund i att många skattskyldiga inte förstår vad som sägs i revisionspromemorian och att de inte anser sig kunna kosta på sig att anlita sakkunnig hjälp.

Dessa förhållanden ger vid handen, att det är av stor betydelse, att revisionerna utförs av erfarna, kunniga och opartiska personer. Eljest kan det lätt inträffa att både taxeringsintendenten och länsskatterätten (i dylika mål brukar i stor utsträckning något överklagande till högre instans inte ske) blir vilseledda.

Ytterligare en allmän reflektion kan göras. Såsom av det anförda framgår ansåg tingsrätten, att det var i hög grad osannolikt att prövningsnämnden skulle ha låtit sig vilseledas av vad R anförde i ärendet. Som grund här för åberopade domstolen vad som antecknats angående prövningsnämndens kompetens och tillgång till erforderligt material. I detta hänseende åberopade tingsrätten en redogörelse, som R lämnade vid huvudförhandlingen. R sade bl a följande. Det material som nämnden skulle ta ställning till vid ett sammanträde sändes ut till ledamöterna ungefär en vecka före sammanträdet. Gällde det ett vanligt besvärsmål bestod materialet oftast av ett protokollsutdrag med en resumé över skatteärendet samt förslag till beslut. Resumén upptog bl. a. intendentens yrkande samt vad den skattskyldige i anledning härav anförde. När fråga var om taxeringsrevision medsändes utom revisionspromemorian vissa delar av den skriftväxling som ägt rum. På detta sätt fick ledamöterna i förväg del av ganska mycket av det material som skulle behandlas vid sammanträdet. Efter föredragningen – på sammanträdet – följde diskussion varefter prövningsnämnden fattade beslut.

Jag känner inte till hur förfarandet var i den prövningsnämnd, som avgjorde de nu aktuella skattemålen. Av R:s redogörelse får man den uppfattningen att ledamöterna i nämnden med stor iver studerade alla handlingar i målen redan före sammanträdet – inberäknat alla erinringar från den skattskyldige. Man får också den uppfattningen att utförlig föredragning av samma material ägde rum vid sammanträdet och att därefter diskussion skedde. Med denna redogörelse ville R synbarligen ge tingsrätten uppfattningen, att de två taxeringsmålen verkligen blivit uttömmande belysta och diskuterade av prövningsnämnden.

Många med erfarenhet av arbetet i prövningsnämnd – numera, i länsskatterätten, är förhållandena givetvis annorlunda – torde vara benägna att fråga sig, om inte R:s redogörelse innebär en viss skönmålning. Min erfarenhet av arbetet i prövningsnämnd är i varje fall att ledamöternas studium av materialet före sammanträdet på sina håll uppvisade brister, ja, till och med var obefintligt, liksom att i varje fall inte

varje enskilt mål blev uttömmande föredraget vid sammanträdet, något som var utslutet på grund av den stora mängd av mål som skulle avgöras vid ett sammanträde.

*Anm: Det bör kanske framhållas att alla ärenden som föranlett åtal regelmässigt refereras i ämbetsberättelsen. Tilläggas kan också att JO fann ej "tillräckliga skäl att överklaga domen". Det är därför tvivelaktigt om man kan dra några generella slutsatser av tingsrättens dom i fråga om de allmänna krav man kan ställa på taxeringsrevisor och taxeringsintendent i beskattningsförfarandet.*

*Red.*